

PROCESSO - A. I. Nº 209470.0003/06-0
RECORRENTE - MARIVALDO FERREIRA ALMEIDA (ÁPICE FASCHION)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF nº 0379-01/09
ORIGEM - INFAZ ITAPETINGA
INTERNET - 23/12/2010

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJP Nº 0438-12/10

EMENTA: ICMS. 1. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS. Fato demonstrado nos autos. Inaplicável a redução de 50% do imposto devido relativo às aquisições efetuadas junto a estabelecimentos industriais, conforme pretendido pelo autuado, haja vista que no período abrangido na autuação este se encontrava cadastrado na condição de empresa de pequeno porte, portanto, não fazendo jus ao benefício que alcançava, exclusivamente, o contribuinte cadastrado na condição de microempresa. Infração subsistente. 2. SIMBAHIA. EMPRESA DE PEQUENO PORTE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NOS PRAZOS REGULAMENTARES. O contribuinte reconhece tacitamente o cometimento da irregularidade. Infração subsistente. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decretada, de ofício, a alteração da multa de 50% para 60%, da infração 1. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime quanto ao mérito e, por maioria, quanto à multa.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, impugnando o Auto de Infração, lavrado em 30/03/2006, exigindo ICMS do valor R\$ 13.458,33, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, referente às aquisições de mercadorias provenientes de fora do Estado, nos meses de janeiro a maio, agosto a dezembro de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 12.918,33, acrescido da multa de 50%;
2. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, na condição de empresa de pequeno porte enquadrada no Regime Simplificado de apuração do ICMS (SimBahia), nos meses de junho e agosto de 2005, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 540,00, acrescido da multa de 50%.

Consta à fl. 205, pronunciamento do autuante encaminhando o processo ao Inspetor Fazendário no intuito de que o contribuinte seja intimado via postal “AR”, para tomar ciência do Auto de Infração, haja vista que o contador já havia tomado conhecimento, contudo, o contribuinte não assinara o Auto de Infração.

À fl. 207, consta Edital de Intimação n. 13/2007, publicado no Diário Oficial do Estado da Bahia de 21/11/2007, a fim de que o contribuinte quitasse o débito ou apresentasse defesa.

Como o autuado não apresentou defesa, não efetuou o pagamento, ou depositou o montante integral do débito, após transcorrido o prazo de 30 (trinta) dias da de Revelia (fl. 208), sendo o processo encaminhado à SAT/DARC controle da legalidade e posterior inscrição do crédito em dívida ati

A PGE/PROFIS, se manifestando sobre o controle da legalidade antes da inscrição do débito em Dívida Ativa, fundamentada nos artigos 31-A, inciso I, da Lei n.8.207/2002, com a redação dada pela Lei Complementar n.19/2003, e ainda no art. 113 do RPAF/99, encaminhou o processo à Inspetoria de Itapetinga (fls. 212/213), a fim de que fosse providenciada a ciência ao autuado da lavratura do Auto de Infração, por AR ou pessoalmente, sendo esta preferencialmente, no intuito de devolver o prazo de 30(trinta) dias, no endereço do autuado, constante à fl. 01.

Constam à fl. 214, intimação e ciência do contribuinte sobre o Auto de Infração.

Às fls. 217 a 219, o autuado apresentou defesa, esclarecendo que é microempresa comercial varejista, com atividade principal de Comércio Varejista de Confeções.

Diz que adquiriu através das notas fiscais constantes no demonstrativo de ICMS devido por antecipação (doc. 01 a 09 - fls. 222 a 239), mercadorias para revenda, sendo parte no atacado e parte na indústria.

Sustenta que parte da exigência fiscal é equivocada, tendo em vista que por ser microempresa goza do benefício da redução de 50% sobre ICMS antecipação parcial, decorrente de aquisições realizadas diretamente a estabelecimentos industriais, conforme demonstrativo de ICMS devido por antecipação, devidamente retificado (doc. 10 a 18 – fls. 222 a 239).

Acrescenta que o seu direito encontra-se previsto no Decreto n° 9152 de 28/07/04, no art. 2°, X.

Conclui requerendo que seja corrigido o valor no Auto de Infração, uma vez que a empresa no período de 2005 estava enquadrada como microempresa, tendo assim, por direito a redução de 50% do valor a recolher do ICMS antecipação parcial das aquisições efetuadas em estabelecimentos industriais.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 243/244, na qual admite que não considerou nos cálculos efetuados a redução de 50% para mercadorias provenientes da indústria, gerando assim um crédito tributário no valor de R\$ 12.918,33, conforme demonstrativo às fls. 06 a 14.

Acrescenta que uma vez apresentada pelo autuado à existência de diferença, conforme planilhas às fls. 231 a 239, em que o valor seria de R\$ 9.554,68, efetuou novo cálculo através das notas fiscais aplicando a redução de 50%, chegando ao valor de R\$ 8.604,26, conforme planilha anexada às fls. 245 a 249.

Finaliza admitindo que as justificativas do autuado são legítimas.

Intimado o contribuinte (fls. 252/253), para ciência da informação fiscal este acusa o recebimento, contudo, silencia.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal pronunciou-se diante do caso, julgando como procedente o Auto de Infração, de acordo com os dizeres transcritos abaixo (fls. 257 a 260):

“Da análise das peças que compõem o processo em lide, verifico que, relativamente à infração 01, o autuado se insurge apenas quanto à não observância pelo autuante da redução de 50% do ICMS devido por antecipação parcial nas aquisições efetuadas diretamente a estabelecimentos industriais, por se tratar de microempresa optante pelo Regime SimBahia.

Constato que o autuante acata o argumento defensivo e refaz os cálculos, reduzindo o valor originalmente exigido neste item da autuação de R\$ 12.918,33 para R\$ 8.604,26, conforme planilha anexada às fls. 245 a 249.

A antecipação parcial do ICMS tem previsão no artigo 352-A do RICMS/BA, conforme transcrito abaixo:

“Art. 352-A. Ocorre a antecipação parcial do ICMS nas entradas interestaduais de mercadorias para fins de comercialização, a ser efetuada pelo próprio adquirente, independentemente do regime de apuração adotado, mediante a aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso IX do art. 61, deduzido o valor do imposto destacado no documento fiscal de aquisição.”

Como se observa da leitura do “caput” do dispositivo regulamentar acima transcrito, a antecipação parcial do ICMS, deve ser efetuada pelo adquirente, independentemente do regime aplicação da alíquota interna sobre a base de cálculo prevista no inciso . imposto destacado no documento fiscal de aquisição. Ou seja, é irreleva.

inscrito no Regime Normal de Apuração ou se optante pelo Regime Simplificado de Apuração do ICMS - SimBahia.

A base de cálculo prevista no artigo 61, IX do RICMS/BA, mencionado no art.352-A, apresenta a seguinte dicção:

“Art. 61. A base de cálculo do ICMS para fins de retenção do imposto pelo responsável por substituição, nas operações internas, relativamente às operações subsequentes, bem como para fins de antecipação do pagamento na entrada de mercadoria no estabelecimento e nas demais hipóteses regulamentares, é:

(...)

IX - em relação à antecipação parcial do imposto, estabelecida no art. 352-A, o valor da operação interestadual constante no documento fiscal de aquisição, observado o disposto no § 8º.”

Na forma estabelecida no dispositivo regulamentar acima transcrito o autuante calculou originalmente o ICMS devido por antecipação parcial, conforme apontado no Auto de Infração, porém, após a defesa apresentada pelo autuado, acatou a alegação defensiva de fazer jus à redução de 50% do ICMS devido por se tratar de microempresa e as aquisições terem sido realizadas junto a indústria.

Efetivamente, o § 4º do mesmo artigo 352-A acima referido, determinava que no caso de antecipação parcial decorrente de aquisições oriundas de estabelecimentos industriais, de produtos por eles fabricados, realizadas por contribuinte inscrito na condição de microempresa, ficava concedida uma redução de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto a recolher.

Ocorre que, no presente caso, os registros cadastrais relativos ao autuado existentes na SEFAZ/BA, indicam, claramente, que este se encontrava na condição de empresa de pequeno porte e não microempresa no período abrangido pela autuação – exercício de 2005 –, portanto, não fazendo jus ao benefício da redução do ICMS devido.

Ademais, independentemente dos registros cadastrais acima mencionados, a infração 02 confirma que o impugnante se encontrava na condição de empresa de pequeno porte, haja vista que diz respeito à falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, na condição de empresa de pequeno porte enquadrada no Regime Simplificado de apuração do ICMS (SimBahia, nos meses de junho e agosto de 2005, infração esta não impugnada pelo autuado, significando dizer que é verídica a acusação fiscal, consoante estabelece o art. 143 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99.

Diante do exposto, considero integralmente subsistentes as infrações 01 e 02.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

O autuado, inconformado com a Decisão proferida em sede de 1ª Instância, interpôs Recurso Voluntário às fls. 269 e 271, aduzindo que a empresa autuada deveria ser enquadrada como microempresa e não pequena empresa. Transcreveu o art.384-A, a fim de mostrar que a empresa no exercício anterior, neste caso o ano de 2004, teve sua receita bruta inferior ao teto máximo estipulado no artigo transcrito.

Alegou que, por erro do órgão competente, a empresa está na condição de empresa de pequeno porte, como deveria estar cadastrada na condição de microempresa, ficando provado através da sua receita bruta.

Concluiu as suas razões recursais requerendo que o supracitado Auto de Infração seja julgado Improcedente.

A PGE/PROFIS, por meio da ilustre procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, emitiu o seu Parecer opinativo (fl. 279), alegando entender à Decisão da Junta de Julgamento Fiscal como certa, pois julgou Procedente a autuação, já que o histórico do contribuinte de fl. 209 revela que no exercício de 2005 era inscrito como empresa de pequeno porte e não como microempresa, sendo tal benefício restrito apenas aos contribuintes inscritos na condição de microempresa, não se aplicando às empresas de pequeno porte.

Concluiu o seu Parecer, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO VENCIDO

Compulsando os autos, pude constatar que o recorrente se insurge Julgamento Fiscal que negou o benefício da redução de 50% (cinqu

Created with



nitroPDF

professional

download the free trial online at nitropdf.com/professional

recolher por antecipação parcial nas aquisições efetuadas diretamente a estabelecimentos industriais, reformando a Decisão do autuante que tinha reduzido o valor da infração 01 por conta das alegações do contribuinte em sua peça de defesa exordial.

Tal Decisão da 1ª JF se fundamenta no entendimento de que a empresa, à época do exercício fiscal de 2005, não se enquadrava na condição de microempresa e, sim, de empresa de pequeno porte. Para tanto, se baseou no cadastro de contribuinte constante na SEFAZ/Ba. Por este viés, de fato, o autuado não poderia se valer do desconto de 50% do ICMS a recolher por antecipação parcial, pois tal benefício, concedido às empresas sob o Regime Simplificado de Apuração do ICMS (Simbahia), só atingem as microempresas, conforme preceitua o § 4º do art. 352-A do RICMS/Ba, como assevera a própria Decisão da 1ª JF, transcrita parcialmente a seguir:

“Efetivamente, o § 4º do mesmo artigo 352-A acima referido, determinava que no caso de antecipação parcial decorrente de aquisições oriundas de estabelecimentos industriais, de produtos por eles fabricados, realizadas por contribuinte inscrito na condição de microempresa, ficava concedida uma redução de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto a recolher”.

Ora, a questão em tela está em se verificar a real condição do autuado no período abrangido pela autuação, ou seja, o exercício fiscal de 2005. O próprio autuante nos *Dados do Contribuinte*, constante à fl. 01 dos autos, caracteriza o sujeito passivo como microempresa, ainda que na descrição da infração 2 (fl. 02), o descreva como empresa de pequeno porte, mas reconhece as alegações defensivas, reduzindo a infração 1.

Em sede de Recurso Voluntário, o autuado traz aos autos a DME do exercício de 2004, onde se constata, efetivamente, sua condição de microempresa para o ano de 2005, pois seu faturamento anual para aquele exercício autorizava seu enquadramento como microempresa sob o Regime do Simbahia, ou seja, seu faturamento anual, em 2004, não ultrapassava o limite legal estipulado. Portanto, a DME, acostada à fl. 272, corrobora a tese de defesa consignada na peça recursal que entende devida a redução de 50% (cinquenta por cento) do ICMS a recolher por antecipação parcial. Em relação a esta tese de defesa, considero-a pertinente com base no que preceitua o § 4º do art. 352-A do RICMS/Ba.

Todavia, a fundamentação da peça recursal não abrange a infração 2, ainda que no Recurso Voluntário o autuado peça a improcedência da autuação como um todo, sem explicitar a infração recorrida.

Ainda no que tange à infração 1, a multa de 50% constante no Auto de Infração, de ofício deve ser afastada pelos motivos explicitados a seguir e que sustentam o meu entendimento acerca da improcedência desta cobrança:

O percentual de 50% (cinquenta por cento) aplicado sobre o ICMS devido por antecipação parcial, constante da infração 1 fica prejudicado pelo princípio basilar da irretroatividade consagrado no Carta Magna Brasileira, haja vista que a instituição desta penalidade tributária só passou a ter vigência com o advento da Lei nº 10.847/07, a partir de 28 de novembro de 2007, para prever a aplicabilidade de tal multa, porém o fato gerador do ICMS por antecipação parcial da infração em lide, só ocorreu em período anterior ao da vigência da referida lei.

Merece ressalva que o instituto da “*antecipação parcial*” tem caráter diverso da “*substituição tributária*” e da própria “*antecipação*” e configura apenas mero adiantamento do ICMS sem com isto encerrar a fase de tributação. Tal instituto tributário só pode ser aplicado, bem como suas cominações legais, a exemplo da multa de sessenta por cento por descumprimento do recolhimento tempestivo do ICMS sob este regime, a partir da vigência da supracitada Lei, criada para suprir a incontestável omissão na legislação acerca da “*antecipação parcial*” do ICMS.

Com base na legislação aplicável, é de meridiana clareza que a incidência desta multa só abarca o ICMS por antecipação parcial cujo fato gerador é posterior à vigência da Lei nº 10.847/07, instituiu, ou seja, a Lei nº 10.847/07. Não interessa a data da lavratura

não pagamento posterior, vez que isto em nada modifica a natureza jurídica da lei e do que ela preceitua.

Fica patente que o legislador baiano, no teor do art. 42, II, da Lei nº 7014/96, fez a devida distinção entre os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, indo ao encontro da tese defendida pelo próprio Estado da Bahia por meio da ADIN nº 32203-8/2004.

É recorrente lembrar que o entendimento da não aplicabilidade da multa de 60% pelo descumprimento de obrigação de ICMS sob o regime de antecipação parcial encontra respaldo nesta egrégia 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia (CONSEF), através do Acórdão nº 0206-12/08, relatado pelo Conselheiro Helcônio Almeida, que manifestou entendimento vencedor pela improcedência da supracitada multa.

Vale ainda trazer à baila, o exaustivo e embasado voto divergente da lavra do ilustre Conselheiro Nelson Daiha, integrante desta 2ª CJF, quando do julgamento do PAF relativo Auto de Infração nº 232185.0023/08-7. O seu voto comunga, em linhas gerais, com o mesmo entendimento já exarado acima. Nesta esteira jurídica tem-se Pareceres da PGE/PROFIS, a exemplo do entendimento externado pelo insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, na sua peça jurídica opinativa consignada, às fls. 250/253, no PAF relativo ao Auto de Infração nº 1407790002/07-6.

Por tudo exposto, na busca da verdade material e da justiça fiscal, no que tange à infração 1, entendo improcedente a cobrança da multa de 50% incidente sobre o valor do ICMS por antecipação parcial e como devida a redução em 50% do valor do ICMS a recolher por antecipação parcial relativo à referida infração. Por consequência, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Mérito e à Multa aplicada)

Discordo do voto proferido em relação ao processo em tela, tendo em vista que o mesmo é frontalmente contrário à provas dos autos, especialmente em relação à infração 1, a qual, reitere-se, diz respeito à falta de recolhimento de ICMS por antecipação ou substituição tributária, na condição de microempresa, empresa de pequeno porte ou ambulante, relativo a aquisições de mercadorias para comercialização em operações interestaduais.

E o cerne da discordância reside no fato de ao contrário do pleiteado, o sujeito passivo não pode usufruir dos benefícios contidos no artigo 352-A, § 4º, do RICMS, o qual proporciona redução em 50% do imposto devido por antecipação parcial, nas aquisições de mercadorias para comercialização, em operações interestaduais a industriais, estando a adquirente inscrita no cadastro de contribuintes, na condição de microempresa.

Isso porque, apesar da alegação da recorrente, os documentos constantes no processo, especialmente o extrato do sistema cadastral da Secretaria da Fazenda indicam que a mesma, no período de 2005, encontrava-se inscrita na condição de empresa de pequeno porte, fato esse já abordado por ocasião do voto prolatado pela primeira instância, e desconsiderado pelo ilustre relator desta Câmara.

Para sustentar tal argumentação, o histórico do contribuinte acostado à fl. 209 dos autos, informa que em 1º de dezembro de 2004, o sujeito passivo passou da condição de microempresa 5, para empresa de pequeno porte, permanecendo nesta condição, até 1º de dezembro de 2006, quando, então retornou para a condição de microempresa 2. Como a autuação abarcou o período de janeiro a dezembro de 2005, descaberia, pois, qualquer redução, diante do fato do sujeito passivo não atender ao requisito para obtenção da redução requerida, pois lhe faltava a condição essencial: estar inscrita na condição de microempresa. Dessa forma, diante de tal argumentação o Recurso Voluntário não deve ser provido.

Observo, ainda, que, quando da instituição da chamada “antecipação parcial” na norma tributária deste Estado através da Lei nº 7014/97 de 2004, não a especificou, inicialmente, no seu capítulo que se refere às penalidades aplicáveis às infrações tributárias. Isso somente ocorreu, através de alteração introduzida no artigo. 42, inciso II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, pela Lei nº 10.847/07, produzindo seus efeitos apenas a partir de 28/11/2007, quando foi acrescentada a expressão “inclusive por antecipação parcial”. Este fato gerou inúmeras controvérsias (interpretação a ser dada ao instituto da antecipação parcial), no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, provocou a Procuradoria Estadual para que ela se pronunciasse acerca de qual penalidade ser aplicada em tais casos. Com a intervenção do Supremo Tribunal Federal (STF) na ADIN nº 33203-8/2004, a matéria foi pacificada, ou seja, hoje se distingue a figura da antecipação parcial, daquela outra chamada antecipação propriamente dita e da antecipação por substituição tributária, tendo em vista que a primeira não encerra a fase de tributação e por tal situação, não pode ser aplicada às mercadorias enquadradas no regime da antecipação ou substituição tributária, conforme disposto no artigo 352-A, § 1º, inciso III, do RICMS/BA.

Dessa forma, a multa aplicada de 60%, com base no artigo 42, inciso I, alínea “b”, item 1, da Lei nº 7.014/96 não pode ser aplicada aos lançamentos cujos fatos geradores ocorreram antes da alteração legislativa promovida pela Lei nº 10.847/07, já que o dispositivo normativo não abrangia a figura da antecipação parcial, dizendo respeito ao instituto à substituição/antecipação tributária.

Todavia, já se encontrava previsto no ordenamento jurídico tributário estadual, à época da ocorrência dos fatos geradores, a norma inserida no artigo 42, inc, II, alínea “f”, que nos remete à possibilidade de aplicação da multa de 60% para as hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, para todas as categorias de contribuintes, uma vez que a forma conceitual aberta do referido dispositivo apregoa a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas especificadamente no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que importe em descumprimento de obrigação principal. E, ressaltado, para o específico caso não se pode aventar ofensa ao princípio da irretroatividade das normas de conteúdo sancionatório, já que os fatos são regidos pelas normas vigentes à época da sua ocorrência. Assim, seguindo esta linha de entendimento, mostra-se juridicamente possível o re-enquadramento da infração originalmente imputada, conforme autoriza o artigo 142 combinado com o artigo 149 do Código Tributário Nacional (CTN) ao disciplinar o ato de lançamento tributário. No caso em exame, houve equivocado enquadramento do fato infracional apurado na infração 1, no art. 42, inc. II, letra “d”, quando o correto seria o artigo 42, inciso II, letra “f”, conforme já explicitado acima.

Todavia, esse equívoco, não implicou em modificação do núcleo da exigência fiscal, que remanesce inalterada e circunscrita à cobrança do ICMS da antecipação parcial.

Por tais argumentos, entendo que a infração deva ser mantida, com o agravamento da multa para o percentual de 60%.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à Multa aplicada)

Inicialmente saliento que comungo com o entendimento externado pelo ilustre Conselheiro Relator do presente PAF, trazendo à lume, porém, argumentos outros a fim de fundamentar, ainda mais, a insubsistência da multa aplicada na infração 1, atinente à antecipação parcial do ICMS.

Entendo que se apresenta inaplicável a penalidade pelo não recolhimento da antecipação parcial, especialmente porque o próprio legislador baiano, numa evidente interpretação autêntica da norma insculpida no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, distinguiu os institutos da antecipação parcial e da antecipação “*strictu sensu*”, corroborando tese já defendida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004.

Logo, restou demonstrado no novel excerto legal que o conceito inserto no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7014/96, especificamente o termo “antecipação”, de fato, não abarcava a figura da “antecipação parcial”, conquanto derivados de fontes conceituais distintas.

Daí porque o legislador baiano, em face da manifesta distinção entre os dois institutos, **NÃO QUIS** imputar qualquer penalidade pelo inadimplemento do pagamento do imposto a título de antecipação parcial.

É de corriqueira sabença que o sistema jurídico brasileiro destaca atenção especial às chamadas “normas sancionatórias”, especialmente aquelas de caráter penalizador, tendo em vista a semelhança destas com aquelas de natureza penal, exigindo, ambas, um perfeito delineamento à luz do princípio da tipicidade cerrada.

Nesse sentido, ainda a respeito da norma sancionatória fiscal, invoco o já consolidado velho brocardo latino *nullum tributum nulla poena sine lege*.

Mas não é só. Aplica-se à hipótese ora apreciada, no mínimo, o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, argumento que, de *per si*, seria suficiente para que a multa de 50%, aplicada na infração 1, estivesse inquinada de flagrante improcedência.

A hipótese, portanto, é indubitavelmente de tipificação de infração sem fixação de penalidade.

Esclareço que esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, inclusive, já se manifestou nessa diretiva, através do Acórdão nº 0206-12/08, da relatoria do Cons. Helcônio Almeida. Traz-se à colação logo abaixo o teor da Ementa, bem como trechos do referido Voto:

“EMENTA: ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA PARCIAL. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS, PARA COMERCIALIZAÇÃO, NÃO ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ADOÇÃO DO REGIME NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO. MULTA. Impossibilidade de aplicação da multa exigida no Auto de Infração em face do princípio da irretroatividade de normas que cominam sanções. A alteração produzida na Lei nº 7.014/96 pela Lei nº 10.846/07, quanto a penalidade de 60% sobre o valor do imposto recolhido fora do prazo, só é aplicável à antecipação parcial após a edição da norma que modificou o texto originário do dispositivo legal. Entendimento lastreado em pronunciamento externado pela representação da Procuradoria Estadual na assentada de julgamento. Modificada a Decisão recorrida. Infração Improcedente. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

(...)

VOTO

(...)

O sistema jurídico tem sempre uma atenção especial sobre as normas sancionatórias e em particular aquelas de caráter tributário que à semelhança das normas penais exigem um perfeito delineamento. Independente dos argumentos doutrinários e jurisprudenciais que poderíamos trazer para justificar a nossa interpretação, acreditamos que o caráter desta Decisão nos leva a resumi-lo objetivamente no sentido de que: ao destacar a expressão 'antecipação parcial' quando da nova redação, o legislador nos obriga a rever a interpretação anteriormente realizada.

É comezinho em direito tributário entendermos que a aplicação da norma sancionatória fiscal deve quanto ao tempo obedecer ao velho brocardo latino 'nullum tributum nulla poena sine lege'.

Creio ser aplicável à espécie em discussão o simples raciocínio de que só estarão passíveis de sofrer sanções pela infração descrita neste PAF aqueles que cometerem a ilicitude a partir da edição da Lei nº 10.847/07.

Voto, em concordância com a manifestação da Procuradoria Estadual na sessão de julgamento, no sentido de que seja **PROVIDO** o Recurso Voluntário para alterar a Decisão da JJF, e em consequência que seja considerada neste aspecto, **IMPROCEDENTE** o item 1 do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores recolhidos quanto às demais infrações.

Naquela oportunidade, o ilustre Presidente da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, Conselheiro Tolstoi Seara Nolasco, proferiu Voto em Separado quanto à fundamentação, concordando com o relator do processo, mas trazendo, com proficiência ímpar, argumentos outros a robustecer, ainda mais, o entendimento então esposado e ora ratificado:

“Manifesto minha total concordância com o pronunciamento da Procu
julgamento, e por via de consequência, com o voto do sr. relator do proces
alteração promovida na Lei do ICMS, pela Lei nº 10.847/07, implicou em i

rol dos fatos considerados infração, o pagamento intempestivo da antecipação parcial por ocasião da saídas das mercadorias. Em consequência, aplica-se ao caso o princípio da irretroatividade das normas que cominam sanções, razão suficiente para a declaração de improcedência do lançamento tributário em lide.

(...)

Assim, considerando o acima exposto, meu voto é no sentido de dar PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, em concordância com o sr. relator e com a manifestação do representante da PGE/PROFIS formalizada na sessão de julgamento.”

Destaco, ainda nesse envolver, mais um detalhe, de primacial importância para a formação, naquela oportunidade, da minha convicção como julgador: a Douta PGE/PROFIS, como ressaltado nos trechos dos votos supra transcritos, *manifestou-se, na assentada do julgamento, pelo afastamento da multa aplicada no referido Auto de Infração!*

Daí porque, não vislumbro outra possibilidade ao deslinde do presente feito, senão a de julgar parcialmente procedente, com afastamento da multa cominada para a infração 1.

Noutro giro, ainda que fosse possível o enquadramento da multa no quanto disposto no art. 42, II, “P”, da Lei nº 7.014/96, como sugere a PGE/PROFIS através de novo entendimento vigente - com o qual, repito, não concordo - entendo, *permissa venia*, que o referido enquadramento jamais poderia ser feito no curso do processo administrativo fiscal, mas tão-somente através de nova ação fiscal.

O lançamento de ofício que exige obrigação tributária principal é composto a) da infração propriamente dita e b) de sua multa correspondente (se houver).

Ora, a precisa indicação dos elementos que instruem a acusação, na forma acima referida, é primacial para que possa o acusado (contribuinte) se defender **plenamente** daquilo que lhe está sendo imputado. Isso é fundamental!

In casu, o sujeito passivo foi acusado de ter deixado de recolher o imposto a título de antecipação parcial, razão pela qual lhe fora aplicada a multa inserta no **art. 42, II, “d”**, da Lei nº 7.014/96.

Logo, o recorrente, além da infração propriamente dita, teve a oportunidade de se defender justamente da multa que lhe fora indicada no Auto de Infração, do que decorreu apresentação de informação fiscal, julgamento do processo em primeira instância administrativa, interposição de Recurso Voluntário e, finalmente, o presente julgamento em segunda instância administrativa.

Durante todo o processo administrativo fiscal o contribuinte se defendeu da multa indicada *ab initio* no Auto de Infração, esta sim parte do lançamento de ofício ora objurgado.

Pretender “adequar” a multa somente agora, em segunda instância administrativa, significa, no meu entendimento, fazer sangrar os princípios da ampla defesa e do contraditório, albergados em sede constitucional – art. 5º, LV, da Constituição Federal - e **fundamentais ao desenvolvimento regular de qualquer processo**.

Isso porque a suposta “revisão” do lançamento ocorreria apenas quando da prolação do julgamento em segunda instância, sem que, ao menos, fosse possível ao contribuinte se defender, o mais amplamente possível, acerca da “**novel multa**” que lhe fora aplicada.

Essa, inclusive, é a exegese lógica do quanto disposto no art. 149, do Código Tributário Nacional, ao consignar, no seu **parágrafo único**, que a revisão do lançamento “**só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública**”.

Salta aos olhos, pois, que não se pode cogitar de “revisão do lançamento”, mais uma vez peço *venia*, enquanto o processo administrativo fiscal sequer se encerrou!

Além disso, mesmo que fosse possível a revisão, não consigo inserir a presente hipótese **em qualquer dos permissivos** elencados nos incisos I a IX, do referido, também impediria a revisão fiscal sugerida.

Quadra apontar, nessa diretiva e mais uma vez, entendimento externado pela própria PGE/PROFIS, como ressaltou o insigne Procurador Assistente, Dr. José Augusto Martins Júnior, em seu parecer exarado às fls. 250/253, do Auto de Infração nº 1407790002/07-6:

“Contudo, poder-se-ia objetar da possibilidade de aplicação da alínea “f”, II, do art. 42, da Lei nº 7.014/96, naquelas hipóteses em que fora imputado, de forma equivocada, a penalidade descrita para o não recolhimento da antecipação parcial.

De fato, a dicção da norma prevista na alínea “f” nos remete a uma possibilidade latente de aplicação de penalidade nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, uma vez que, de forma conceitual aberta, apregoa a norma epigrafada a aplicação de sanção quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversas das iras previstas no inciso II, do art. 42, quando importe qualquer descumprimento de obrigação tributária principal.

Nesta ordem, entendo possível a revisão do lançamento no sentido de se imputar a penalidade descrita no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96 nas hipóteses de não recolhimento da antecipação parcial, antes do advento da Lei nº 10.847/07, desde que renovado ao cabo de novo lançamento a possibilidade do exercício do ônus de defesa pelo autuado.

(...)

Assim, diante do expendido, entendo inaplicável à sanção decorrente do não recolhimento da antecipação parcial tanto na hipótese das empresas normais como nos casos de microempresas, empresas de pequeno porte e ambulantes, uma vez que, tratando-se a antecipação propriamente dita e a antecipação parcial de institutos distintos, situação esta reconhecida pelo próprio Estado na ADIN nº 33203-8/2004, dès que a sanção descrita no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96 não ancampava o instituto da antecipação parcial antes da Lei nº 10.847/07”. (destaques e grifos nossos)

Note-se que, como observado alhures, conquanto não concorde com a possibilidade de “enquadramento” ou “reenquadramento”, a depender da leitura que venha a ser procedida, o fato é que **eventual revisão do lançamento** somente poderia ocorrer, como corretamente assinalado no opinativo acima transcrito, ao cabo de **novo lançamento**, respeitado o **exercício pleno do direito de defesa** por parte do autuado, jamais no curso do processo administrativo fiscal!

Por fim, tecidas as considerações acerca da impossibilidade de revisão do lançamento no curso do processo administrativo fiscal, entendo que, também por outro aspecto, não poderia vingar a “nova” sugestão exarada pela PGE/PROFIS. Explico: o dispositivo legal para o qual se pretende “enquadrar” ou “reenquadrar” a multa, qual seja, o art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, circunscreve a sua aplicação somente às hipóteses **em que não tenha havido dolo**.

Pari passu, questiono: **houve dolo** do contribuinte, no caso em comento, ao praticar a suposta infração que lhe está sendo imputada? Respondo: **não sei!** E não sei porque no curso do presente processo o **elemento dolo** não foi cogitado nem pela acusação (fisco estadual), nem pela defesa (recorrente), a despeito de ser, salvo melhor juízo, **imprescindível** a sua discussão para aqueles casos em que a multa aplicada venha a ser “enquadrada” ou “reenquadrada” – como pretende a PGE/PROFIS – no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96!

Volto a repisar: o contribuinte deveria ter sido, desde o início, acusado da multa inserta no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, a fim de que, também por este aspecto, pudesse se defender acerca da existência, ou não, do elemento dolo.

E aqui reside a minha maior dúvida: e se o contribuinte, acusado da multa acima referida, viesse aos autos e afirmasse categoricamente: eu agi **com dolo**! Sim, **“eu confesso que agi com dolo”!** Por certo, a multa acima referida não poderia ser aplicada, visto que restrita, como visto, às hipóteses em que o contribuinte **não** tenha agido com dolo.

Pretender aplicar a multa mencionada no art. 42, IV, “j”, da Lei nº 7.014/96 também não me parece correto. Deflui-se da simples leitura do referido dispositivo legal que a sua aplicação também está limitada aos casos em que haja **“ação ou omissão fraudulenta”**. Ora, **dolo** e **fraude** são institutos absolutamente distintos e que não podem – e não devem – ser confundidos.

Tomemos um exemplo prático: a **sonegação**, nos artigos 71 a 73, é definida como a **“ação ou omissão dolosa, tendente a impedir o pagamento de tributos”**.

autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador do tributo.” A fraude, por sua vez, é definida como a “ação ou omissão dolosa tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do tributo”. E o que seria dolo? Para mim, assemelhando-se ao conceito do direito penal, é a vontade ou a intenção do agente de praticar o ato definido como crime. É a plena consciência de que o ato praticado irá ocasionar o ato delituoso. Evidente, pois, que pode haver dolo sem fraude. Mas, por outro lado, jamais poderá haver fraude sem dolo!

A própria Lei nº 7.014/96, no seu art. 45-A, distingue, de forma separada, as figuras do dolo e da fraude. Logo, se o fez no referido artigo de lei, por que ficou-se silente quando fixou a multa inserta no art. 42, IV, “j”? A resposta é de simplicidade franciscana: porque somente quis majorar a multa nos casos em que tenha havido **fraude**.

Hermenêutica em sentido diverso seria, *venia concessa*, mais uma vez ferir de morte o princípio da **tipicidade das normas** que rege o direito tributário.

Por tudo quanto acima exposto, trazendo fundamentação complementar ao voto do ilustre Conselheiro Relator, voto no sentido de PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado, afastando, de ofício, a multa de 50% aplicada na infração 1.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime quanto ao mérito e, por maioria quanto à aplicação da multa referente à infração 1, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e, de ofício, alterar a multa de 50% para 60%, e manter no mérito a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 209470.0003/06-0, lavrado contra **MARIVALDO FERREIRA ALMEIDA (ÁPICE FASCHION)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$13.458,33**, acrescido das multas de 50% sobre o valor de R\$540,00 e 60% sobre o valor de R\$12.918,33, previstas no art. 42, I, “b”, item 3 e II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Mérito): Conselheiros (as): Valtércio Serpa Júnior, Nelson Antonio Daiha Filho, Mônica Maria Roters, José Antonio Marques Ribeiro e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Quanto ao Mérito): Conselheiro: Carlos Henrique Jorge Gantois.

VOTO VENCEDOR (Quanto à Multa Aplicada): Conselheiros (as): Valtércio Serpa Júnior, Mônica Maria Roters e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO EM SEPARADO (Quanto à Multa Aplicada): Conselheiros: Nelson Antonio Daiha Filho, Carlos Henrique Jorge Gantois e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala de Sessões do CONSEF, 13 de dezembro de 2010.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

CARLOS HENRIQUE JORGE GANTOIS – RELATOR/VOTO VENCIDO

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – VOTO EM SEPARADO
(Quanto à Multa Aplicada)

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – VOTO VENCEDOR
(Quanto ao Mérito e à Multa Aplicada)